



Obergericht Appenzell Ausserrhoden

2. Abteilung

Urteil vom 14. Februar 2023

Mitwirkende	Obergerichtspräsident W. Kobler Oberrichterin J. Lanker Oberrichter M. Winiger, M. Müller, R. Kläger Obergerichtsschreiberin A. Mauerhofer
Verfahren Nr.	O2V 22 24
Sitzungsort	Trogen
Beschwerdeführer	A. und B. vertreten durch: AA.BB.
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau
Beigeladene	Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern
Gegenstand	Direkte Bundessteuer 2020 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 12. April 2022

Rechtsbegehren

a) der Beschwerdeführer:

1. Der angefochtene Entscheid vom 12. April 2022 sei aufzuheben.
2. Die Eigenmieten für die Liegenschaften Parz. 0001 und 0002 der Gemeinde C. seien vollständig zu streichen.
3. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Vorinstanz.

b) der Vorinstanz:

1. Die Beschwerde sei abzuweisen.
2. Unter Kostenfolgen zu Lasten der Beschwerdeführer.

Sachverhalt

- A. A. und B. (nachfolgend: Beschwerdeführer) wurden von der Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden (nachfolgend: Vorinstanz) am 8. Februar 2022 für die Steuerperiode 2020 definitiv ordentlich veranlagt (KStV.AR.act. 5). Beim steuerbaren Einkommen nahm die Vorinstanz in Abweichung zu den in der Steuererklärung deklarierten Angaben einzelne Korrekturen vor, so unter anderem eine Aufrechnung von Liegenschaftserträgen: Während die Beschwerdeführer in der Steuererklärung ihre Liegenschaftserträge mit Fr. 30'845.-- angegeben hatten, ging die Vorinstanz bei der Veranlagung sowohl der kantonalen Steuern als auch der direkten Bundessteuer von deutlich höheren Liegenschaftserträgen von Fr. 54'384.-- aus, mit folgender Begründung:

"Ab Steuerperiode 2020 ist der Eigenmietwert der Liegenschaft gemäss Schätzungsprotokoll zu besteuern. Bei der dauernd selbst bewohnten Liegenschaft erfolgt eine Reduktion von 20% des Eigenmietwertes. Keine Reduktion ist möglich bei landwirtschaftlichen (landwirtschaftlich geschätzten und gewerblich genutzten) Liegenschaften sowie Zweit- oder Ferienwohnungen (Art. 11 Abs. 2 StV). Häuser sind den Wohnungen gleichgestellt. Wir machen sie darauf aufmerksam dass auch bei Geschäfts- und Büroräumlichkeiten mindestens der Eigenmietwert versteuert werden muss, also für [den Geschäftsraum] CHF 19'200, diese CHF 19'200 dann auch als Mietaufwand in der Erfolgsrechnung so verbucht werden kann.

Der Eigenmietwert ist auch dann voll steuerbar, wenn die Liegenschaft nicht vermietet wird (Art. 24 Abs. 2 StG). Ein Nachweis, dass intensive Vermiet- oder Verkaufsbemühungen stattfanden, wurde nicht erbracht (LS 344 + 345)."

- B. Gegen diese Steuerveranlagungen 2020 erhoben die Beschwerdeführer am 24. Februar 2022 bei der Vorinstanz Einsprache und beantragten *"die Streichung der Aufrechnung im Einkommen von Fr. 12'600.-- für Eigenmiete der Liegenschaften 0001 und 0002. Eventualiter sei bei der Direkten Bundessteuer ein vollständiger Unternutzungsabzug für beide Liegenschaften zu gewähren"* (KStV.AR.act. 6).
- C. Mit Einspracheentscheid vom 12. April 2022 (KStV.AR.act. 8) wies die Vorinstanz diese Einsprache ab und hielt an der sowohl für den Bereich der kantonalen Steuern als auch für den Bereich der direkten Bundessteuer vorgenommenen Aufrechnung von Eigenmietwerten von Fr. 5'400.-- für die Liegenschaft Parz. Nr. 0001 und Fr. 7'200.-- für die Liegenschaft Parz. Nr. 0002 fest. Gemäss den gesetzlichen Grundlagen sei der Eigenmietwert zu besteuern. Die Liegenschaften würden einzig im Hinblick auf einen zukünftigen Verkauf zur Verfügung gehalten und seien somit reines Handelsobjekt und nicht nachgewiesenermassen dauernd nicht vermietbar. Ein steuerbarer wirtschaftlicher Vorteil liege nicht nur dann vor, wenn der Eigentümer ein Haus tatsächlich bewohne, sondern auch dann, wenn er sich das Recht dazu bloss vorbehalte bzw. das Haus jederzeit benützen könne.
- D. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich die von den Beschwerdeführern am 11. Mai 2022 beim Obergericht eingereichte Beschwerde mit den eingangs erwähnten Anträgen (act. 1). Mit Vernehmlassung vom 19. Juli 2022 beantragte die Vorinstanz deren Abweisung unter Kostenfolgen zu Lasten der Beschwerdeführer (act. 9), woraufhin die Beschwerdeführer am 9. August 2022 unter Festhaltung an den eingereichten Anträgen replizierten und weitere Unterlagen einreichten (act. 12). Nachdem von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung bereits abgesehen worden war und die Vorinstanz stillschweigend auf die Einreichung einer Duplik verzichtete, wurde die Streitsache direkt zur Beratung an der Sitzung der zweiten Abteilung des Obergerichts vom 14. Februar 2023 traktandiert.
- E. Auf weitere Einzelheiten im Sachverhalt und in den Akten sowie auf die Vorbringen der Parteien in den Rechtsschriften wird, soweit entscheidrelevant, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Erwägungen

1. Formelles

- 1.1 Einspracheentscheide der Vorinstanz können innert 30 Tagen nach Eröffnung schriftlich mit Beschwerde beim Obergericht angefochten werden (Art. 188 Abs. 1 Steuergesetz [StG, bGS 621.11] i.V.m. Art. 28 Abs. 1 lit. a Justizgesetz [JG, bGS 145.31]; Art. 104 Abs. 3 und 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11] i.V.m. Art. 4 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [bGS 625.11]). Die am 13. Mai 2022 beim Obergericht eingegangene Beschwerde vom 11. Mai 2022 richtet sich gegen den Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 12. April 2022 und erfolgte somit fristgerecht.
- 1.2 Weil die Beschwerde die Veranlagung sowohl der Staats- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer betrifft, wurde sie mit Blick auf die unterschiedlichen Rechtsgrundlagen in zwei formell getrennte Verfahren aufgeteilt (O2V 22 22 und O2V 22 24). Angefochten ist in beiden Verfahren der von der Vorinstanz zusätzlich zum von den Beschwerdeführern deklarierten Einkommen berücksichtigte Eigenmietwert der Liegenschaften Parz. Nr. 0001 und 0002 in C. Die Besteuerung eines Eigenmietwerts ist sowohl im kantonalen Steuerrecht als auch im Bundessteuerrecht vorgesehen. Im vorliegenden Verfahren O2V 22 24 wird die Beschwerde mit Bezug auf die direkte Bundessteuer 2020 geprüft, während das ebenfalls an der Sitzung vom 14. Februar 2023 behandelte Parallel-Verfahren O2V 22 22 den Bereich der kantonalen Staats- und Gemeindesteuern betrifft.
- 1.3 Nachdem nebst der Einhaltung der Beschwerdefrist auch die übrigen formellen Voraussetzungen an die Beschwerdeschrift erfüllt sind, den Beschwerdeführern als direkt vom angefochtenen Einspracheentscheid Betroffenen nach Art. 59 i.V.m. Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG, bGS 143.1) ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des Entscheids zukommt und der bei den Beschwerdeführern angeforderte Kostenvorschuss für das Verfahren O2V 22 24 rechtzeitig bei der Gerichtskasse einging, ist auf die Beschwerde einzutreten. Der Entscheid über Steuerstreitsachen fällt unabhängig vom Streitwert in die Zuständigkeit der Abteilungen des Obergerichts (Art. 29 Abs. 1 lit. a JG e contrario). Das Gesamtgericht hat diese Beschwerden der 2. Abteilung zur Beurteilung zugewiesen (so publiziert im aktuellen Staatskalender des Kantons Appenzell Ausserrhoden¹, weshalb diese zur Behandlung der Beschwerde zuständig ist).

¹ <https://staatskalender.ar.ch/organizations/pdf>, Ziff. 2.6.1.2

2. Materielles

2.1 Die schweizerische Steuerrechtsordnung beruht auf der Besteuerung des Gesamtreinkommens und stellt damit auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen ab. Als Einkommen gilt die Gesamtheit der Wirtschaftsgüter, die einem Individuum während eines bestimmten Zeitabschnitts zufließen und welche von diesem ohne Schmälerung des Vermögens zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse verwendet werden können. Es ist zu berücksichtigen, dass eine Gestaltungsfreiheit der steuerpflichtigen Person besteht, ihre finanziellen Verhältnisse selbst zu ordnen. Das bedeutet, dass grundsätzlich nur solche Einkünfte besteuert werden können, die sich bei der von ihr gewählten freien Gestaltung der Verhältnisse auch tatsächlich ergeben haben; bloss mögliche oder denkbare, aber nicht erzielte Einkünfte bleiben in der Regel unerheblich und fallen als Steuerobjekt ausser Betracht. Soll dennoch eine Aufrechnung erfolgen, setzt dies voraus, dass die im Abgaberecht geltenden erhöhten Anforderungen an das Legalitätsprinzip erfüllt werden. So bedarf jede steuerliche Aufrechnung von Einkünften, die pagatorisch gar nicht tatsächlich geflossen sind – was bei der Berücksichtigung eines sog. Eigenmietwerts der Fall ist –, zwingend eines rechtssatzmässigen und formellgesetzlichen Fundaments (BGE 146 II 97 E. 2.2.2 ff.).

2.2 Gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG ist im Bereich der direkten Bundessteuer eine Einkommenssteuer für *"alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte"* vorgesehen (Art. 16 Abs. 1 DBG). Unter die steuerlich zu berücksichtigenden Einkünfte fallen dabei nicht nur alle geldwerten Einnahmen aus Vermietung oder Verpachtung einer Liegenschaft an Dritte (Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG), sondern explizit auch das Naturaleinkommen, das bei Selbstnutzung einer Liegenschaft entsteht. Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG konkretisiert die Steuerbarkeit dieses sog. Eigenmietwerts wie folgt: Als Einkünfte steuerbar sind *"die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere: [...] der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen."* Die Festsetzung des konkreten Eigenmietwerts hat gemäss Art. 21 Abs. 2 DBG *"unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbst bewohnten Liegenschaft"* zu erfolgen, d.h. im Bundessteuerbereich ist somit für die Festsetzung des Eigenmietwerts der objektive Marktwert massgebend (welcher sich innerhalb einer gewissen Bandbreite bewegen darf, vgl. BGE 131 I 377 E. 2.2 m.w.H.). Würde der dem Steuerpflichtigen aufgerechnete Eigenmietwert den Marktwert überschreiten, würden ihm rein fiktive, auf einem vergleichbaren Markt gar nicht erzielbare Einkommen zugerechnet, was nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen unzulässig wäre (vgl. auch ZWAHLEN/LISSI, in: ZWEIFEL/BEUSCH [Hrsg.],

Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, N. 25 f. zu Art. 21 DBG sowie BGE 143 I 137 zu den verfassungsrechtlichen Vorgaben im Hinblick auf die Besteuerung des Eigenmietwerts).

Der gestützt auf die kantonalrechtlichen Grundlagen des Kantons Appenzell Ausserrhoden für die kantonalen Steuern ermittelte Eigenmietwert wird praxisgemäss unverändert für die Veranlagung der direkten Bundessteuer übernommen (vgl. dazu die Übersicht im auf der Internetseite der Eidg. Steuerverwaltung abrufbaren Dossier Steuerinformationen der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK vom Oktober 2021 zur Besteuerung der Eigenmietwerte², S. 18 unten), weshalb anstelle einer detaillierten Darlegung der Rechtsgrundlagen, gestützt auf welche der Eigenmietwert der hier betroffenen Parz. Nr. 0001 und 0002 auf Fr. 5'400.-- bzw. Fr. 7'200.-- festgelegt wurde (siehe KStV.AR.act. 2), auf die Ausführungen unter E. 2.2 im Parallel-Verfahren O2V 22 22 verwiesen werden kann.

- 2.3 Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist nicht die Überprüfung der im Januar 2015 geschätzten Mietwerte der in Frage stehenden beiden Liegenschaften. Die Beschwerdeführer machen mit ihrer Beschwerde nicht geltend, dass diese Mietwerte bei der damaligen Schätzung falsch festgelegt worden wären, sie bestreiten jedoch, dass in ihrem konkreten Fall überhaupt ein Eigenmietwert für diese beiden Liegenschaften bei ihrem steuerbaren Einkommen der Steuerperiode 2020 zu berücksichtigen sei. Sie erklären dazu, sie planten zusammen mit Gleichgesinnten seit 2016 auf dem Areal D. in C. mit der unbebauten Parz. Nr. 0003 das Projekt "E.". Dieses Projekt habe zum Zweck, für Menschen in unterschiedlichen Lebenssituationen Wohnraum zu finanziell tragbaren Bedingungen zur Verfügung zu stellen. Nachdem die Eigentümerin der angrenzenden Parz. Nr. 0001 und 0002 verstorben sei, hätten sie im Juni 2019 die Gelegenheit genutzt, diese beiden Parzellen zur Sicherstellung der Projektrealisierung in eigenem Namen zu erwerben mit dem Plan, diese später dem Projekt zur Verfügung zu stellen. Da die gesellschaftsrechtliche Gestaltung des Projekts "E." damals noch nicht festgestanden habe, sei eine direkte Finanzierung über "E." nicht möglich gewesen. Am [...] 2020 sei die gemeinnützige Genossenschaft "E." ins Handelsregister eingetragen worden und erst nach Erlangung der nötigen Finanzierungszusagen habe die Genossenschaft am 24. März 2022 die Parz. Nr. 0001 und 0002 von den Steuerpflichtigen erworben. Die Beschwerdeführer seien also von Juni 2019 bis März 2022 bloss vorübergehend Eigentümer von zwei leerstehenden Wohnhäusern auf Parz. Nr. 0001 und 0002 gewesen. Beide Häuser seien in dieser Zeit ohne Sanierungsmassnahmen nicht vermietbar gewesen. Im Hinblick auf den von Beginn weg geplanten Verkauf an die Genossenschaft sei

² <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/die-estv/steuersystem-schweiz/dossier-steuerinformationen.html>

auf Vermietungsbemühungen verzichtet worden, ebenso wie auf Instandstellungsmassnahmen. Eine eigene Nutzung durch die Steuerpflichtigen habe während dieser Zeit nicht stattgefunden. Es handle sich bei den beiden Parz. Nr. 0001 und 0002 also gar nicht um Liegenschaften im Sinn der Bestimmung von Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG, für welche eine Eigenmietwertbesteuerung in Frage komme, sondern um ein reines Anlageobjekt. Bei fehlendem Ertrag aus Vermietung im Sinn von Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG sei auch kein solcher zu besteuern.

2.4 Steuerpflichtig für den Eigenmietwert, welcher zum Einkommen hinzugerechnet wird, ist der Eigentümer einer Liegenschaft grundsätzlich tatsächlich nur unter der Voraussetzung, dass er selber einen Nutzen daraus zieht. Dabei genügt es allerdings, dass eine Liegenschaft der steuerpflichtigen Person *"für den Eigengebrauch zur Verfügung [steht]"* (Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG in fine). Eine tatsächliche Nutzung ist nicht vorausgesetzt, sondern eine steuerlich relevante Eigennutzung kann auch dann vorliegen, wenn sich der Eigentümer eine Liegenschaft dauernd zur Verfügung hält, ohne diese zu bewohnen. In der Rechtsprechung wurde in diesem Sinne präzisiert, dass für die gesetzlich vorgesehene Eigenmietwertbesteuerung nicht zwingend das "Selbstbewohnen" einer Liegenschaft vorausgesetzt ist, sondern dass dafür bereits der Umstand, dass die Eigentümerin bzw. der Eigentümer von unbeweglichem Vermögen *"den Eigengebrauch beansprucht"*, genügt (vgl. dazu das Urteil des Bundesgerichts 2C_26/2022 vom 15. Februar 2022 E. 3.3.3 m.w.H.). Keine solche steuerrechtlich relevante Beanspruchung eines Eigengebrauchs liegt insbesondere in folgenden zwei Ausnahmefällen vor: Kein Eigenmietwert ist zu versteuern, wenn eine Liegenschaft aus objektiven Gründen gar nicht (mehr) bewohnbar bzw. vermietbar wäre und ihr deshalb auch kein entsprechender Wert aus dem blossen Zurverfügunghalten zukommen kann (vgl. dazu nachfolgend, E. 2.5). Zudem kann eine Besteuerung eines Eigenmietwerts unter bestimmten Voraussetzungen auch dann entfallen, wenn eine Liegenschaft im Hinblick auf einen Verkauf weder selbst bewohnt noch vermietet wird (vgl. dazu nachfolgend, E. 2.6).

2.5 Was ersteren Ausnahmefall einer aus objektiven Gründen bestehenden Nichtbewohnbarkeit einer Liegenschaft betrifft, so ist bei den betroffenen Liegenschaften Parz. Nr. 0001 und 0002 angesichts der von den Beschwerdeführern eingereichten Unterlagen zumindest fraglich, inwieweit eine Nutzung, sei dies durch Eigennutzung oder Vermietung der Liegenschaften, in der hier betroffenen Steuerperiode 2020 tatsächlich zu dem als Eigenmietwert berücksichtigten, im Jahr 2015 geschätzten Mietwert realisierbar gewesen wäre. Schon bei der amtlichen Schätzung, die im Januar 2015 stattfand, wurde aufgrund des damaligen Zustandes der beiden Häuser ein Minderwert von 70% (Liegenschaft Nr. 0001) bzw. 55% (Liegenschaft

Nr. 0002) angenommen. Gemäss nicht amtlicher, aktuellerer Bewertung der F. vom 2. September 2020 (act. 2.8) befanden sich die Häuser in der hier betroffenen Steuerperiode 2020 schliesslich *"in einem unterhaltsbedürftigen bis abbruchreifen Zustand"* bzw. wurden explizit als *"im aktuellen Zustand nicht bewohnbar"* bezeichnet. Auch auf den von den Beschwerdeführern mit der Replik eingereichten Laufblättern Haus-Analysen der Geschäftsstelle Denkmalpflege ist bei beiden Liegenschaften vermerkt, dass die Gebäude nicht mehr bewohnbar seien wegen schlechtem Zustand, nicht gewährleisteter Sicherheit und veralteter Infrastruktur (act. 13.1 und 13.2). Das der altrimo-Bewertung angefügte Bildmaterial lässt darauf schliessen, dass vor einer allfälligen Vermietung an Drittpersonen zumindest gewisse Unterhaltsarbeiten und Investitionen unumgänglich gewesen wären. Dass die gegebene Situation in der hier betroffenen Steuerperiode 2020 einer Besteuerung eines Eigenmietwerts infolge Unbewohn- bzw. Unvermietbarkeit gänzlich entgegenstehen würde, ist aber daraus noch nicht zwingend abzuleiten. So kam das Bundesgericht etwa im Zusammenhang mit der Frage, ob bei vom Eigentümer ungenutzt gelassenen Pferdeboxen ein Eigenmietwert zu besteuern sei, zum Schluss, von einer steuerlichen Erfassung wäre nur dann abzusehen gewesen, wenn die Boxen aufgrund von objektiven, äusseren Umständen nachweislich und dauerhaft nicht mehr zur Pferdehaltung hätten gebraucht werden können, z.B. indem sie zugemauert und nur noch als Abstellräume benutzbar gewesen wären (Urteil des Bundesgerichts 2C_197/2017 vom 15. Juni 2018 E. 2.1.1 f. m.w.H.). Die Tatsache allein, dass vor einer Nutzung gewisse Unterhaltsarbeiten nötig wären, reicht also noch nicht aus, um eine Eigenmietwertbesteuerung auszuschliessen. Ob der Zustand der beiden Häuser in der hier betroffenen Steuerperiode 2020 wirklich einer Situation, die jegliche Besteuerung eines Eigenmietwerts ausschliessen würde, entsprach, kann gestützt auf die vorhandenen Unterlagen nicht abschliessend beurteilt werden. Solange keine aktuellere amtliche Schätzung vorgenommen wurde, gelten grundsätzlich die Mietwerte der letzten Schätzung vom Januar 2015, da der Eigentumswechsel im Juni 2019 nicht automatisch zur Neuschätzung der Liegenschaften führte. Die Beschwerdeführer haben als Erwerber der Liegenschaften auch die geltenden amtlichen Schätzwerte übernommen. Ein Grundstück wird zwar mindestens alle zehn Jahre von Amtes wegen gebührenfrei neu geschätzt (Art. 6 Abs. 1 der Verordnung über die amtlichen Grundstückschätzungen [GSV, bGS 621.21]), ausserhalb dieser im regelmässigen Turnus erfolgenden Aktualisierung der Schätzung findet eine für die Eigentümer kostenlose Neuschätzung aber nur dann statt, wenn das Grundbuchamt oder die kantonale Steuerverwaltung feststellt, dass eine Schätzung in erheblichem Mass überholt ist (Art. 6 Abs. 2 lit. a GSV). Davon musste die Vorinstanz im konkreten Fall nicht ausgehen, nachdem die Beschwerdeführer die Liegenschaften (inklusive Gartenanlage Liegenschaft Nr. 0004) zu einem Kaufpreis von total Fr. 350'000.-- erworben hatten (act. 2.5; der im Januar 2015 amtlich geschätzte Verkehrswert beider Liegenschaften zusammen betrug Fr. 314'000.--, vgl. KStV.AR.act. 2) und der Weiterverkauf an die Genossenschaft "E." schliesslich sogar zu

einem Kaufpreis von Fr. 480'000.-- (act. 2.7) erfolgte. Seitens der Behörden bestand somit kein Anlass für eine ausserhalb des Turnus stattfindende Neu-schätzung gestützt auf Art. 6 Abs. 2 lit. a GSV und die Beschwerdeführer ihrerseits hatten auch keine Neuschätzung verlangt. Wie sich aus nachfolgenden Ausführungen in E. 2.6 ergibt, kann im konkreten Fall letztlich offengelassen werden, ob die Mietwerte gemäss der amtlichen Schätzung von Januar 2015 auch für die Steuerperiode 2020 realistisch waren oder nicht.

2.6 Entscheidend für die Frage der Besteuerung eines Eigenmietwerts ist grundsätzlich nicht, ob eine Liegenschaft tatsächlich benutzt wird, sondern ob sie für den Eigengebrauch zur Verfügung steht, mithin die Möglichkeit der Nutzung besteht (Urteil des Bundesgerichts 2C_182/2015 vom 3. November 2015 E. 4.2 in fine). Steuerrechtlich relevanter Eigengebrauch ist also namentlich auch dann anzunehmen, wenn der Eigentümer das Haus zwar nicht bewohnt, sich aber das Recht dazu vorbehält, ohne es auszuüben; auch in diesem Fall hat er die Liegenschaft inne, weil er sie jederzeit beziehen kann (Urteil des Bundesgerichts 2C_1039/2015 vom 28. April 2016 E. 3.3 m.w.H.).

a. In der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wurden mit Bezug auf die Frage, ob bei nicht oder jedenfalls nicht dauernd selbst bewohnten Liegenschaften eine Eigenmietwertbesteuerung angezeigt ist oder nicht, bereits verschiedene Sachverhaltskonstellationen geprüft:

- So fallen gemäss Rechtsprechung auch Ferienwohnungen und -häuser, die nur zeitweise benutzt werden, uneingeschränkt unter die Bestimmung von Art. 21 Abs. 1 lit. b DGB. Hält sich ein Eigentümer eine Ferienwohnung für den jederzeitigen Eigengebrauch ganzjährig frei, spielt es also keine Rolle, wie oft er sie tatsächlich benützt und ob es rückblickend möglich gewesen wäre, das Haus während der unbenützten Zeiträume anderweitig zu vermieten. Da ein Dritter, der nicht Eigentümer der Ferienwohnung ist, diese ganzjährig mieten müsste, um sich die jederzeitige Benützbarkeit zu sichern, liegt es gemäss Praxis und Rechtsprechung durchaus im Sinn der gesetzlichen Regelung, demjenigen, der sich sein eigenes Ferienhaus zum jederzeitigen Gebrauch freihält, den vollen Jahresmietwert des Hauses anzurechnen (BGE 99 Ia 344 E. 4c). In solchen Fällen ist davon auszugehen, dass dem Eigentümer ein steuerlich relevanter wirtschaftlicher Vorteil der dauernden Verfügbarkeit der Wohnung oder des Hauses zukommt (vgl. ausführlich zu dieser Praxis die Steuerinformationen der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK, a.a.O., S. 3 ff.).
- Im Fall einer leerstehenden Villa einer Eigentümerin, die sich nur halbherzig um einen Verkauf kümmerte und wo klare Indizien dafür sprachen, dass die Eigentümerin sich

gleichzeitig die Option offenhielt, allenfalls später einmal doch wieder in die Villa einzuziehen oder die Villa für die Tochter bereit zu halten, kam das Bundesgericht zum Schluss, von der steuerlichen Berücksichtigung des Eigenmietwerts hätte nur bei einer eindeutigen, professionell umgesetzten und klar belegten sowie konkretisierten Verkaufsabsicht abgesehen werden können (Urteil des Bundesgerichts 2C_773/2009 vom 23. April 2010 E. 2.2).

- Ein anderer vom Bundesgericht beurteilter Streitfall betraf eine leerstehende Wohnung in einem vom Eigentümer selbst bewohnten Haus mit zwei Wohnungen. Da keinerlei aktenkundige Bemühungen des Eigentümers, die Wohnung zu vermieten, ersichtlich waren, hielt das Bundesgericht die Aufrechnung eines Eigenmietwerts hier ebenfalls für richtig (Urteil des Bundesgerichts 2C_254/2011 vom 7. Oktober 2011 E. 2.2).
 - Zum selben Schluss gelangte das Bundesgericht im Fall einer Person, die eine Liegenschaft für den Eigengebrauch erworben hatte und plante, in naher Zukunft dort einzuziehen, vorläufig aber die Liegenschaft noch nicht nutzte. Die Eigenmietwertbesteuerung erfolgte auch hier gemäss Bundesgericht zu Recht schon vor Ablauf der Kündigungsfrist der gemieteten Wohnung der Eigentümerin, da die erworbene Liegenschaft bereits ab Erwerbszeitpunkt bezugsbereit war und es der Steuerpflichtigen offenstand, sie schon ganz oder teilweise vor Kündigungsfristende zu nutzen (Urteil des Bundesgerichts 2C_182/2015 vom 3. November 2015 E. 4.3).
- b. Die Beschwerdeführer haben im konkreten Fall die betroffenen zwei Liegenschaften allerdings weder selber genutzt noch je die Absicht gehabt, dies zu tun, sondern die Liegenschaften wurden mit dem von Beginn weg klaren Ziel gekauft, sie so bald als möglich der Wohnbaugenossenschaft zu übertragen. Bei Liegenschaften, die theoretisch bewohnbar wären, aber bewusst leerstehend gelassen werden, kommt es für die Antwort auf die Frage, ob diesfalls ein Eigenmietwert zu besteuern ist oder nicht, entscheidend auf die dahinterstehende Absicht bzw. den Willen der Eigentümerin bzw. des Eigentümers an. Während die oben unter lit. a angeführten Beispiele aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts allesamt Fallkonstellationen betreffen, bei denen ein (klarer) Wille zur Eigennutzung der Liegenschaft vorhanden war (wenn auch allenfalls nur zeitlich beschränkt oder erst in der Zukunft), ist die Situation einer Eigentümerin oder eines Eigentümers, die oder der keinen solchen Willen hat, anders zu beurteilen:

So hat das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung festgehalten, ein steuerbarer Eigengebrauch sei dann nicht zu erfassen, wenn der Eigentümer, der aus dem Haus ausgezogen ist und dieses unverzüglich veräussern will, das Haus bis zum Zustandekommen des Verkaufs unbewohnt lässt in der Meinung, so günstigere Bedingungen erzielen zu können. Dasselbe

gelte auch für den Fall, dass ein Objekt leer steht, weil es verkauft werden soll, aber trotz ernsthafter Bemühungen kein Käufer gefunden werden könne (Urteile des Bundesgerichts 2C_773/2009 vom 23. April 2010 E. 2.1; 2C_254/2011 vom 7. Oktober 2011 E. 2.2). In diesen Fällen behalten sich die Eigentümer anders als in den unter lit. a vorstehend angeführten Beispielen keine dauernde Verfügbarkeit der Liegenschaft zum Eigengebrauch vor, weil sie weder aktuell noch in der Zukunft eine eigene Nutzung der Liegenschaft anstreben.

Eine solche Konstellation ist mit der hier zu beurteilenden Situation der Beschwerdeführer durchaus vergleichbar: Auch die Beschwerdeführer haben nachweislich nie einen Willen zu einer persönlichen Nutzung der Liegenschaften Parz. Nr. 0001 und Nr. 0002 gehabt und diese auch tatsächlich nie selber genutzt. Gestützt auf die schlüssigen Darlegungen und eingereichten Unterlagen haben sie aufgezeigt, dass sie bereits seit Frühling 2016 aktiv am Projekt Areal D. F. bzw. dem später sich konkretisierenden Projekt "E." gearbeitet hatten (vgl. dazu die von den Beschwerdeführern eingereichten Rechnungen zur Projektentwicklung in act. 2.3; die Rechnung vom 5. Juni 2019 war bereits an "E." gerichtet und die verrechneten Projektentwicklungskosten bezogen sich ausdrücklich auch auf die Parzelle G.; siehe zudem auch die Vereinbarung bezüglich Landverkauf vom 28. April 2021 in act. 13.3). Da die beiden in Frage stehenden Liegenschaften zur Projektrealisierung nicht an irgendeinen Käufer, sondern gemäss von Beginn weg klarer Planung an die schliesslich während der hier betroffenen Steuerperiode 2020 [...] gegründete Genossenschaft "E." verkauft werden sollten, versteht es sich von selbst, dass die Beschwerdeführer während der relativ kurzen Besitzdauer von weniger als drei Jahren keine anderweiten Verkaufsbemühungen unternahmen; ein anderweitiger Verkauf der Liegenschaften anstelle der Einbringung in die Wohnbaugenossenschaft war nicht das Ziel und entsprechende Verkaufsbemühungen hätten daher keinen Sinn gemacht. Dass auf eine Vermietung – für welche, was von den Beschwerdeführern ebenfalls ausreichend aufgezeigt wurde, zumindest gewisse Investitionen nötig gewesen wären (vgl. E. 2.5 vorstehend) – verzichtet wurde, ist im konkreten Fall ebenfalls nachvollziehbar. Ob dies auch gelten würde, wenn die Zeitspanne vom Erwerb der Liegenschaften durch die Beschwerdeführer bis zur Übertragung derselben auf die Wohnbaugenossenschaft länger als drei Jahre gedauert hätte, braucht im vorliegenden Verfahren nicht entschieden zu werden.

- 2.7 Zusammengefasst kann somit festgehalten werden, dass sich die konkrete Sachverhaltskonstellation bei den Beschwerdeführern in einem wesentlichen Punkt von den oben angeführten Beispielen aus der Rechtsprechung (E. 2.6 lit. a vorstehend), wo eine Eigenmietwertbesteuerung jeweils bejaht wurde, unterscheidet. Die Beschwerdeführer hatten nachweislich nie einen Willen, sich die Liegenschaften zur eigenen Verfügbarkeit zu halten bzw. diese

(gegenwärtig oder künftig) gegebenenfalls selber zu nutzen. Nur in Konstellationen, wo ein solcher Wille vorhanden war, wurde in der Rechtsprechung jeweils eine Eigenmietwertbesteuerung als gerechtfertigt angesehen. Im Urteil 2C_509/2020 vom 7. Oktober 2020, auf welches die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid selber verweist (vgl. KStV.AR.act. 8, Ziff. 2.6), hielt das Bundesgericht im Zusammenhang mit Liegenschaften, die vom Eigentümer selber nachweislich nicht genutzt werden, in E. 3 explizit fest, ein steuerlich relevanter Eigengebrauch sei in solchen Situationen insoweit nicht gegeben, als eine Nutzung der Liegenschaft *"aufgrund eines äusseren Faktors"* unterbleibe. Die klare Absicht, die erworbenen Liegenschaften so bald als möglich in die Genossenschaft einzubringen, ist einem derartigen äusseren Faktor gleichzusetzen: Eine Eigennutzung der Liegenschaften durch die Beschwerdeführer wurde, was unbestritten ist, weder beim Erwerb noch in der Zeit danach je in Betracht gezogen, sondern der Kauf wurde, wie die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid ebenfalls anerkennt, *"einzig im Hinblick auf die Verwendung durch die Wohnbaugenossenschaft getätigt"* (KStV.AR.act. 8, S. 4, zweiter Absatz). Zumal gemäss dargelegter Rechtsprechung ernsthafte Verkaufsbemühungen eine Eigenmietwertbesteuerung ausschliessen, besteht kein Grund, die nachweislich seit Beginn weg geplante Einbringung in die Wohnbaugenossenschaft, deren Umsetzung zudem innerhalb von weniger als drei Jahren auch tatsächlich erfolgte, anders zu behandeln. Weder im einen noch im anderen Fall erscheint eine Eigenmietwertbesteuerung angezeigt.

Dementsprechend ist die Beschwerde gutzuheissen und die Vorinstanz anzuweisen, die Beschwerdeführer für die direkte Bundessteuer 2020 ohne Aufrechnung eines Eigenmietwerts für die Liegenschaften Parz. Nr. 0001 und 0002 zu veranlagern.

3. Kosten und Entschädigung

- 3.1 Für den Bereich der direkten Bundessteuer ist die Verlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen bundesrechtlich geregelt (Art. 144 DBG), während sich die Höhe der Kosten nach dem kantonalen Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG).

Die 2. Abteilung des Obergerichts hat in der vorliegenden Sache als Verwaltungsgericht entschieden. Vor Verwaltungsgericht betragen die Verfahrenskosten gemäss Art. 4a des Gesetzes über die Gebühren in Verwaltungssachen (bGS 233.2) grundsätzlich bis zu Fr. 5'000.--. Innerhalb des Gebührenrahmens sind die Gebühren nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen (Art. 20 VRPG). Gemäss ständiger Praxis der 2. Abteilung des Obergerichts wird in vergleichbaren Fällen üblicherweise eine

Gebühr von Fr. 1'500.-- festgelegt, was auch im vorliegenden Fall angemessen erscheint. Beim vorliegenden Verfahrensausgang haben die Beschwerdeführer diese Gerichtskosten nicht zu tragen (Art. 144 Abs. 1 und 2 DBG), weshalb die Gerichtskasse anzuweisen ist, ihnen den geleisteten Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 750.-- zurückzuerstatten. Praxisgemäss werden der Vorinstanz und der Beigeladenen unabhängig vom Verfahrensausgang keine Kosten auferlegt (Art. 144 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 53 Abs. 1 und Art. 22 Abs. 1 VRPG), weshalb die Gerichtskosten im Betrag von Fr. 1'500.-- auf die Staatskasse genommen werden.

- 3.2 Für die Zusprechung von Parteikosten in Bundessteuerverfahren gelten Art. 64 Abs. 1 bis 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) sinngemäss (Art. 144 Abs. 4 DBG); die Höhe der Entschädigung bestimmt sich dabei nach kantonalem Recht, wobei der urteilenden Instanz ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt (Urteil des Bundesgerichts 2C_802/2013 vom 28. April 2014 E. 3.1 m.w.H.).

Dem Verfahrensausgang entsprechend haben die Beschwerdeführer Anspruch auf eine Entschädigung. Da es sich bei deren Vertretung nicht um eine rechtsanwaltschaftliche Vertretung handelt, ist die kantonale Verordnung über den Anwaltstarif (AT, bGS 145.53) nicht direkt anwendbar. Praxisgemäss wird jedoch in Analogie zu Art. 13 Abs. 1 lit. c AT in Steuer-sachen auch bei nicht anwaltlicher berufsmässiger Vertretung die pauschale Bemessung angewandt. In sinngemässer Anwendung von Art. 17 AT wird bei der Festlegung der Entschädigungspauschale den konkreten Umständen Rechnung getragen und die Entschädigung einzelfallweise festgelegt. Bei der Bemessung ist zu berücksichtigen, dass sich im parallelen Verfahren betreffend kantonale Steuern (O2V 22 22) weitgehend die gleichen Sach- und Rechtsfragen stellten. Im vorliegenden Fall erscheint eine Entschädigung von Fr. 650.-- (inklusive Barauslagen und Mehrwertsteuer) als angemessen, welche den Beschwerdeführern zulasten der Vorinstanz zuzusprechen ist.

Demgemäss erkennt das Obergericht:

1. Die Beschwerde von A. und B. wird gutgeheissen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 12. April 2022 wird aufgehoben. Die Steuerverwaltung Appenzell Ausser rhoden wird angewiesen, die Beschwerdeführer für die Steuerperiode 2020 ohne Aufrechnung eines Eigenmietwerts für die in C. gelegenen Liegenschaften Parz. Nr. 0001 und 0002 zu veranlagern.
2. Die Gerichtskosten von Fr. 1'500.-- werden auf die Staatskasse genommen. Die Gerichtskasse wird angewiesen, den Beschwerdeführern den Kostenvorschuss von Fr. 750.-- zurückzuerstatten.
3. Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführern eine Parteientschädigung von Fr. 650.-- (inklusive Barauslagen und Mehrwertsteuer) auszurichten.
4. **Rechtsmittel:**
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit der Zustellung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Zulässigkeit einer solchen Beschwerde richtet sich nach Art. 82 ff. Bundesgerichtsgesetz (BGG, SR 173.110). Die Beschwerde ist beim Schweizerischen Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, schriftlich einzureichen. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind - soweit vorhanden - beizulegen (Art. 42 BGG). Die Beschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 BGG).
5. Zustellung an die Beschwerdeführer über deren Vertretung, die Vorinstanz und die Eidg. Steuerverwaltung sowie nach Rechtskraft im Dispositiv an die Gerichtskasse.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

lic. iur. Walter Kobler

lic. iur. Annika Mauerhofer

versandt am: 15. Februar 2023